



بسم الله الرحمن الرحيم

oooooo

تم عمل المسح الضوئي لهذه الرسالة بواسطة / حسام الدين محمد مغربي

بقسم التوثيق الإلكتروني بمركز الشبكات وتكنولوجيا المعلومات دون أدنى

مسئولية عن محتوى هذه الرسالة.

ملاحظات:

- بالرسالة صفحات لم ترد بالأصل
- بعض الصفحات الأصلية تالفة
- بالرسالة صفحات قد تكون مكررة
- بالرسالة صفحات قد يكون بها خطأ ترقيم



B18821

جامعة قناة السويس
كلية التجارة - الاسماعيلية
قسم المحاسبة والمراجعة

نموذج مقترح لمعايرة الإعفاءات الضريبية للنشاط الاستثماري على المستوى القومي

بحث مقدم من

الباحث / السيد محمود السيد إمام

للحصول على درجة

دكتوراه الفلسفة في المحاسبة

تحت إشراف

الأستاذ الدكتور / يسرى أمين سامي

أستاذ المراجعة

وعميد كلية تجارة السويس

جامعة قناة السويس



الدكتورة / نوران بهجت جسي

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية تجارة الاسماعيلية

جامعة قناة السويس

٢٠٠١م

لجنة المناقشة والحكم

- الأستاذ الدكتور / يسرى أمين سامى
(مشرفاً ورئيساً)
أستاذ المراجعة
وعميد كلية تجارة السويس
جامعة قناة السويس

- الأستاذ الدكتور / مختار إسماعيل أبو شعيشع
(عضواً)
أستاذ المحاسبة والمراجعة
بكلية تجارة الاسماعيلية
ووكيل الكلية للدراسات العليا والبحوث

- الأستاذ الدكتور / محمد نبيل إسماعيل علام
(عضواً)
أستاذ المحاسبة بكلية التجارة
وإدارة الأعمال
جامعة حلوان

مقدمة البحث

تقديم البحث:

تُعاني معظم دول العالم النامي - ومنها مصر - من مشكلة عدم كفاية الموارد المالية اللازمة لتمويل مشروعات خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ومن ثم بات من الضروري تشجيع الاستثمار الخاص باعتباره أحد السبل الضرورية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، لذلك اهتمت مصر - وما زالت - بتشجيع رؤوس الأموال سواء الوطنية أو العربية أو الأجنبية كي تساهم في المشروعات والأنشطة المختلفة في إطار خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستهدفة.

ومن مظاهر هذا الإهتمام توفير عوامل الجذب والترغيب التي تشجع على الاستثمار في مصر، ومن أهم هذه العوامل استخدام السياسة الضريبية من خلال ما تشتمل عليه من أدوات صالحة لهذا الغرض. وتعد الإعفاءات الضريبية أحد أشكال الحوافز الضريبية وأكثرها شيوعاً في مصر، وهذه الإعفاءات يمنحها تشريع الإستثمار لفترة تتراوح بين خمس سنوات وخمسة عشر سنة أو أكثر، وذلك حسب نوع النشاط، والمكان الذي يقام فيه.

وقد إستهدف المشرع من منح الإعفاءات الضريبية للمشروعات الاستثمارية الخاصة تحقيق العديد من النتائج من أهمها استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية لتمويل مشروعات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، حث المستثمرين على إعادة استثمار أرباحهم المحققة في مصر بدلاً من تحويلها إلى الخارج، توجيه الاستثمارات إلى قطاعات معينة من الاقتصاد القومي أو إلى مناطق محددة من الدولة في ضوء ما تتطلبه خطة التنمية، تشجيع إقامة مشروعات استثمارية قادرة على إستيعاب قدر أكبر من الأيدي العاملة الوطنية مما يحد من نسبة البطالة.... إلخ.

وواقع الأمر أن الإعفاءات الضريبية التي يتم منحها للإستثمارات الخاصة تعد نوعاً من الإنفاق الحكومي غير المباشر يتحمل عبئها المجتمع. وعلى الرغم من أهمية هذه الإعفاءات كأحد العوامل المؤثرة في مجال تشجيع الاستثمارات الخاصة، إلا أنه لا ينبغي الإكتفاء بمنح الإعفاءات الضريبية كهدف أساسي، حيث أن منح الإعفاءات الضريبية تعد وسيلة وليست هدف، والهدف الحقيقي هو أن يتحقق من جراء منح الإعفاءات الضريبية إضافة حقيقية من قبل المشروع الإستثماري على المستوى القومي، إن العبرة ليست بمنح

الإعفاءات الضريبية، وإنما بمدى العائد الحقيقي الناتج عن منح هذه الإعفاءات لصالح المجتمع.

مشكلة البحث :

يعتقد الباحث بأن تطبيق سياسة الإعفاءات الضريبية بوضعها الراهن قد واجه العديد من أوجه القصور - كما سيرد ذكره تفصيلاً - وما ترتب على ذلك القصور من انعكاسات سلبية في شكل فاقد في الحصيلة الضريبية مما يعد إسرافاً في المال العام وينقلنا ذلك مباشرة إلى مجموعة من التساؤلات التلقائية في هذا الصدد والتي تتمثل في: هل حققت سياسة الإعفاءات الضريبية الحالية الهدف منها على المستوى القومي؟ وما هي طبيعة العلاقة بين الإعفاءات الضريبية التي يتم منحها للمشروعات الاستثمارية وبين الآثار التي تتولد عن تلك المشروعات على المستوى القومي؟ وهل هناك امكانية لقياس الآثار المتولدة عن إقامة المشروعات الاستثمارية على المستوى القومي بشكل يتيح ربط الاعفاءات الضريبية بهذه الآثار؟

وفي ضوء الوصول إلى إجابات محددة لتلك التساؤلات السابقة فإنه يمكن تقرير ما إذا كان من المصلحة القومية أن تستمر هذه الإعفاءات بوضعها ومنهجها الحالي، أم أن الأمر يتطلب نوعاً من إعادة النظر في أسلوب الإعفاءات الضريبية الحالي بما يحقق التوازن المطلوب بين مصالح المشروع الاستثماري من جهة، وبين مصالح المجتمع من جهة أخرى؟

فواقع الأمر أن الإعفاءات الضريبية تلعب دورين متناقضين، حيث يترتب على منح هذه الإعفاءات انخفاض في الحصيلة الضريبية مما ينعكس بشكل سلبي على موارد الدولة من الضرائب. ولكن من ناحية أخرى تؤدي تلك الإعفاءات إلى تشجيع الإدخار وزيادة حجم الاستثمارات وبالتالي توفير الأموال اللازمة لتمويل مشروعات التنمية.

إن العمل على تحقيق التوازن بين هذين الدورين المتناقضين يستدعي ضرورة العمل على ترشيد الإعفاءات الضريبية من خلال محاولة قياس قيمة الإعفاءات الضريبية على أساس الربط بين ما يضيفه المشروع الاستثماري من آثار إيجابية على المستوى القومي، وبين ما يحصل عليه هذا المشروع من إعفاءات ضريبية. كما يستلزم تحقيق ذلك التوازن عدم إطلاق الإعفاءات الضريبية لكافة المشروعات الاستثمارية دون تمييز بين نشاط وآخر، وأن يكون هناك نوعاً من التناسب الطردي بين قيمة الإعفاءات الضريبية وبين ما يضيفه المشروع الاستثماري من آثار على المستوى القومي، ومن ثم فإن المشكلة التي يدور حولها هذا البحث

تتبلور فى أن الوضع الحالي لسياسة الإعفاءات الضريبية يقوم على أساس منح هذه الإعفاءات للمشروعات الاستثمارية لفترات زمنية مختلفة بغض النظر عن آثار المشروع الاستثماري على المستوى القومي.

أهمية البحث :

تكتسب هذه الدراسة أهميتها للعديد من الأسباب من أهمها:

أولاً: إمكانية تقليص الخسائر المحتملة على المستوى القومي نتيجة منح الإعفاءات الضريبية بمقدار يفوق ما يعود على المجتمع من منافع. ويبدو ذلك فى احتمال وجود إخلال بين حجم الإعفاءات الضريبية وبين ما تقتضيه الهدف منها، خاصة فى ظل عدم توافر معايير دقيقة لضمان وجود التوازن بينهما.

ثانياً: إمكانية سد الثغرات التي قد تتيح فرص الإستخدام السلبي لسياسة الإعفاءات الضريبية، ومنها احتمال لجوء بعض المستثمرين الى تصفية المشروعات قرب إنتهاء فترة الإعفاء الضريبي مما يمثل أحد أوجه القصور التي تقلل من فاعلية الإعفاءات الضريبية فى تحقيق الأهداف التنموية على المستوى القومي.

ثالثاً: إمكانية زيادة فاعلية سياسة الإعفاءات الضريبية كأداة توجيه للمشروعات الاستثمارية بما يخدم الأهداف التنموية للمجتمع، حيث أن سياسة الإعفاءات الضريبية الحالية ساهمت فى جذب مشروعات تجارية، ومشروعات صناعية إستهلاكية حصلت على إعفاءات ضريبية لفترة زمنية معينة دون ما إسهام حقيقي فى تحقيق الأهداف التنموية على المستوى القومي.

أهداف البحث :

يهدف البحث إلى ما يلي:

أولاً: دراسة سياسة الإعفاءات الضريبية الحالية للمشروعات الاستثمارية فى مصر لبيان المنهج الذى تقوم عليه هذه السياسة وتحديد أوجه القصور المتعلقة بها (إن وجدت).

ثانياً: إجراء دراسة ميدانية تحليلية لقياس آراء واتجاهات المعنيين حول أوجه القصور التي تم تحديدها لسياسة الإعفاءات الضريبية فى ظل منهجها الحالي.

ثالثاً: اقترح نموذج محاسبي لقياس وترشيد الإعفاءات الضريبية على المستوى القومي، وينبغي هذا النموذج على إيجاد علاقة ارتباط بين ما يتولد عن المشروع الاستثماري من آثار على المستوى القومي وبين قيمة الإعفاءات الضريبية التي تمنح له.

رابعاً: اختبار مدى قابلية النموذج المقترح للتطبيق العملي من خلال قياس الآراء والاتجاهات فيما يتعلق بإمكانية ربط الإعفاءات الضريبية بالآثار التي تتولد عن المشروع الاستثماري على المستوى القومي.

فروض البحث :

ينبغي هذا البحث على الفرضين الأساسيين التاليين:

١- إن سياسة الإعفاءات الضريبية بوضعها الراهن يشوبها العديد من أوجه القصور، وأنها في حاجة إلى نوع من الترشيح لزيادة فاعليتها.

٢- إنه يمكن تعديل سياسة الإعفاءات الضريبية الحالية من خلال إيجاد علاقة ارتباط بين ما يتولد عن المشروع الاستثماري من آثار على المستوى القومي، وبين قيمة الإعفاءات الضريبية التي تمنح للمشروع الاستثماري وبالتالي الحصيلة الضريبية.

ويندرج تحت كل فرض من الفرضين الأساسيين السابقين مجموعة من الفروض الفرعية - كما سيرد ذكره في الدراسة الميدانية بالفصل السادس.

حدود البحث :

يحد هذا البحث مجموعة الحدود التالية:

١-تتناول هذه الدراسة أبعاد المشكلة على المستوى القومي وليس على مستوى المشروع الاستثماري.

٢-تتناول هذه الدراسة أبعاد المشكلة للاستثمار الخاص المباشر وليس للاستثمار غير المباشر.

٣-تقتصر الدراسة على قطاع الاستثمار الصناعي فقط دون باقي القطاعات الأخرى.

٤-تقتصر الدراسة على الإعفاءات الضريبية الممنوحة للاستثمار الداخلي وليس للإعفاءات الممنوحة للاستثمارات بالمناطق الحرة.

منهج البحث :

يتكون هذا البحث من جانبين:

جانب نظري :

يقوم هذا الجانب على المنهج التحليلي، ويعتمد على الإستقراء والإستنباط، ويستخدم أسلوب الدراسة المكتبية معتمداً على المراجع العلمية في مجال موضوع البحث.

جانب ميداني :

يقوم هذا الجانب على قياس وتحليل الآراء والاتجاهات حول الوضع الحالي والوضع المقترح فيما يتعلق بسياسة الإعفاءات الضريبية، وذلك من خلال إعداد قائمة إستقصاء لهذا الغرض.

هيكل البحث :

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه يتم تقسيم الدراسة إلى الفصول التالية:

الفصل الاول : الإعفاءات الضريبية للنشاط الاستثماري والمشكلات المعاصرة لها على المستوى القومي.

يتناول هذا الفصل ماهية وأهمية الحوافز الضريبية للنشاط الاستثماري، والمنهج الحالي لسياسة الإعفاءات الضريبية، وكذلك أهم المشكلات المعاصرة لهذه السياسة على المستوى القومي.

الفصل الثاني : آثار النشاط الاستثماري على المستوى القومي.

يتناول هذا الفصل أهمية النشاط الاستثماري وعلاقته بالمجتمع، وأهم الآثار الإيجابية والسلبية للنشاط الاستثماري على المستوى القومي.

الفصل الثالث : قياس آثار النشاط الاستثماري على المستوى القومي بهدف معايرة الإعفاءات الضريبية.

يتناول هذا الفصل عرض لأهم مشكلات قياس آثار النشاط الاستثماري على المستوى القومي، وعرض لأهم مداخل القياس الشمولية لهذه الآثار بهدف التوصل إلى مدخل ملائم لقياس الإعفاءات الضريبية للنشاط الاستثماري.

الفصل الرابع : الدراسات السابقة فى مجال موضوع البحث.

يتناول هذا الفصل أهم الدراسات السابقة المتعلقة بالإعفاءات الضريبية للمشروعات الاستثمارية الخاصة بالعاملين فى المجال الضريبي، وأخرى خاصة بالأكاديميين والباحثين المهتمين بموضوع البحث.

الفصل الخامس : النموذج المقترح لمعايرة الإعفاءات الضريبية للنشاط الاستثماري على المستوى القومي.

يتناول هذا الفصل أهم الدعائم والمتطلبات اللازمة للنموذج المقترح، والبناء الرياضي لذلك النموذج، وكذلك خطوات تطبيق هذا النموذج المقترح محاسيبيا.

الفصل السادس : الدراسة الميدانية.

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لقياس الآراء والاتجاهات لعينة من الأكاديميين والباحثين، وعينة من المهنيين والعاملين فى مجال البحوث الضريبية، وذلك بشأن الوضع الحالي والوضع المقترح فيما يتعلق بسياسة الإعفاءات الضريبية الحالية للمشروعات الاستثمارية.

الفصل الأول

الإعفاءات الضريبية للنشاط الاستثماري

والمشكلات المعاصرة لها على المستوى القومي.

مقدمة :

تعتبر الحوافز الضريبية من أهم أدوات السياسة الضريبية فى مجال تشجيع الاستثمارات الخاصة، وتمثل الإعفاءات الضريبية المؤقتة (المددية) أحد أشكال هذه الحوافز، بل تعتبر الشكل الأكثر شيوعا وإستخداما عبر تشريعات الاستثمار المتعاقبة فى مصر. من هذا المنطلق يهدف هذا الفصل إلى تبيان لأهمية الحوافز الضريبية للنشاط الاستثماري بوجه علم، وما إذا كانت هذه الأهمية ترقى لمستوى التوسع الواضح فى منح الإعفاءات الضريبية. وحتى يمكن تبيان أوجه القصور التى صاحبت تنفيذ سياسة الإعفاءات الضريبية بوضعها الراهن، فإن الأمر يستلزم تحليل ودراسة المنهج الحالي التى تقوم عليه سياسة الإعفاءات الضريبية،

بناء عليه تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول : أهمية الحوافز الضريبية للنشاط الاستثماري.

المبحث الثاني : المنهج الحالي لسياسة الإعفاءات الضريبية للنشاط الاستثماري.

المبحث الثالث: المشكلات المعاصرة لسياسة الإعفاءات الضريبية للنشاط

الاستثماري على المستوى القومي.

المبحث الأول

أهمية الحوافز الضريبية للنشاط الاستثماري

تتمثل المشكلة الرئيسية لمعظم دول العالم النامي في عدم كفاية رأس المال اللازم للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتعتبر السياسة الضريبية من السياسات التي يمكن أن تساهم في حل هذه المشكلة، وذلك عن طريق استخدامها في توجيه الاستثمار إلى المشروعات التي تفيد في التنمية، وبالتالي توجيه رؤوس الأموال إلى أوجه النشاط المرغوبة، وذلك بتخفيف العبئ الضريبي عنها بما يؤدي إلى إعطاء المشروعات التي تسهم في زيادة الدخل القومي معاملة ضريبية خاصة.

وفي هذا المعنى يرى البعض أن السياسة الضريبية تعني استخدام الدولة لضرائبها الوطنية بكافة أنواعها في محاولة إحداث آثار مرغوبة وتجنب آثار أخرى غير مرغوب فيها على مستوى المجتمع، وبذلك لا تكون الضرائب وسيلة للجباية فقط، وإنما هي أداة من أدوات السياسة المالية للدولة تحقق بها ما تشاء من أغراض بالإضافة إلى غرضها المالي^(١).

إن الضريبة قد تحدث آثار إيجابية تدفع رأس المال على الإقدام للاستفادة منها، والعكس قد تحدث آثار سلبية إزاء الاستثمار يكون من نتائجها إحجام رأس المال - خاصة الأجنبي - عن التوجه إلى المناطق أو الدول ذات العبء الضريبي المرتفع، والتي قد تشكل فيها الضريبة خطراً على رأس المال، أو تقلل نسبة الإستقطاعات الضريبية من حجم العائد المتوقع للاستثمار^(٢).

مما سبق يتضح أهمية ودور السياسة الضريبية في إزالة العوائق والأخطار التي تحدثها الضريبة أمام الاستثمار، وفي حفز وتشجيع رؤوس الأموال الوطنية والأجنبية على الاستثمار في البلد المضيف، وبوجه عام فإن ثمة مجموعة من العوامل إلى تؤثر في تحديد الماملة الضريبية للاستثمار وهذه العوامل هي:^(٣)

(١) د. عطية عبد الحليم صقر ، " الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار في مصر " ، ندوة اثر قانون ضمانات وحوافز الاستثمار في مصر " ، أكاديمية السادات للعلوم الادارية، فرع طنطا، يوليو ١٩٩٧ ، ص ١٨.

(٢) المرجع السابق، ص ٢٣.

(٣) المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، " الاتجاهات التشريعية لمعاملة الاستثمار ضريبيا في القانون المقارن والتشريعات العربية " ، ندوة المعاملة الضريبية للاستثمار العربي الوافد من الأقطار العربية، عمان، المملكة الاردنية الهاشمية، ١٩٨٤، ص ٣٢.

أولاً: انعكاس السياسة الاستثمارية للدولة على المعاملة الضريبية:

يتضح من إستقراء خطط الاستثمار فى العديد من الدول أن الدولة بعد أن تحدد سياستها الاستثمارية وأهدافها، تقوم باختيار الوسائل الكفيلة بتشجيعها من بين البدائل المتاحة، كتحديد ضمانات الاستثمار، والحوافز، الضريبية والإعانات. وتختلف حوافز الاستثمار فى مظاهرها المتعددة من دولة لأخرى وفقاً للأهداف التى ترمى الدولة إلى تحقيقها، مثل تنمية بعض أقاليم الدولة، أو تشجيع الاستثمارات المنتجة وزيادة فاعليتها أو إدخال وسائل التقنية الجديدة، أو زيادة فرص العمل، أو تشجيع الأنشطة الصغيرة والمتوسطة، أو تشجيع الاستثمارات فى مجال الطاقة وحماية البيئة، أو أهداف مالية تتمثل فى تحسين وضع ميزان المدفوعات.

إن هذا الاختلاف فى أهداف السياسة الاستثمارية للدول ينعكس على الاختيار الذى تقوم به من بين بدائل المعاملة الضريبية. وعلى الرغم من تعدد اتجاهات السياسة الاستثمارية فى العالم، إلا أنه يمكن حصرها فى خمسة اتجاهات كما يلي^(١):

- الاتجاه الأول:

ويقوم هذا الاتجاه على سياسة حرة للاستثمار، ويتم الأخذ بهذا الاتجاه من قبل الدولة التى تتمتع بمركز جغرافي وسياسي متميز، ومناخ استثماري ممتاز، لذلك فالدولة لا تجد حاجة إلى تقرير حوافز إضافية للاستثمار، فيما عدا الاستثمارات فى الأماكن النائية أو الأقل نمواً، والتى ترغب الدولة فى توجيه الاستثمار إليها.

- الاتجاه الثاني:

ويتمثل هذا الاتجاه فى تشجيع الاستثمار من خلال قيام الدولة بتقديم مجموعة من الحوافز على أن تقتصر هذه الحوافز بمجموعة من الشروط التى يجب أن يراعيها المستثمر للاستفادة بهذه الحوافز، ومن أهم الحوافز التى يمكن أن تشجع الاستثمار وفقاً لهذا الاتجاه الإعفاءات الضريبية مثل الإعفاء من ضرائب التصدير والاستيراد، أو الإعفاء من ضرائب الدخل.

^(١) راجع على سبيل المثال:

- المرجع السابق، ص ٣٢ وما بعدها.

- د. أمين السيد أحمد لطفى، "الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على ارباح

منشآت الاعمال"، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١، ص ١٤.

- الاتجاه الثالث:

يقوم هذا الإتجاه على سياسة إنتقائية رقابية مقترنة بحوافز نسبية، وتهتم الدولة التى تأخذ بهذا الإتجاه بوضع قيود على الاستثمار الأجنبي، ولا تصرح به إلا وفقا لمعايير محددة، فإذا ما صرح للاستثمار فإن الفرصة تكون متاحة له للاستفادة من عدة مزايا ضريبية تختلف فى صورتها وفقا لعدة أسس، مثل حجم التصدير، ما يتحقق من فرص عمل، مدى المشاركة المحلية فى السيطرة على المشروع، ومدى ما يحققه المشروع من قيمة مضافة.

- الاتجاه الرابع:

بموجب هذا الإتجاه يمكن للمشروعات ذات الأولوية أن تختار من بين عدة أنظمة للحوافز، منها نظام الإهلاك المعجل، ونظام الإئتمان الضريبي بالنسبة لمستلزمات الإنتاج، كذلك الإستفادة من خصومات فى الدخل مقابل نفقات الأبحاث والتدريب لمدة معينة، كما يمكن التفاوض على خصم نسبة مئوية من الأرباح غير الموزعة من الخسوع للضريبة إذا أعيد استثمارها، بالإضافة إلى المزايا الضريبية بالنسبة للمشروعات التصديرية، وهناك أيضا إمكانية التمتع بإميازات ضريبية للمنتجات التى تدخل فى تصنيعها نسبة مئوية محددة من المواد المحلية.

- الاتجاه الخامس:

ويميل هذا الإتجاه نحو تقييد مشاركة الأجانب فى المشروعات، وهى مشاركة فى جميع الأحوال يجب أن تتسق مع الخطة العامة للدولة، والسياسات المحلية.

من إستعراض الإتجاهات السابقة نجد أن مصر تأخذ بالإتجاه الثانى، حيث يتم تشجيع الاستثمار من خلال الإعفاءات الضريبية المقترنة بمجموعة من الشروط.

ثانيا: أثر أهمية المشروع الاستثماري على معاملته ضريبيا:

يتوقف حجم الحوافز الضريبية التى يمكن أن يستفيد منها المشروع الاستثماري على عاملين أساسيين، الأول وهو طبيعة المشروع الاستثماري من حيث رأس المال، ومكان الاستثمار ومدى حاجة الدولة لهذا المشروع، والثاني وهو طبيعة الحافز المقدم للمشروع، والمتتبع لتشريعات القانون المقارن فى شأن تحديد نطاق الإعفاء الضريبي للأرباح يلاحظ تعدد أساليبها، فهناك بعض التشريعات التى تقيد الإعفاء بمدة زمنية معينة، وأخرى تضع حد أقصى للإعفاء الضريبي فى السنة، كما أن هناك أسلوب يعتمد فى تحديد حجم الإعفاء الضريبي على أساس نسبة معينة من رأس المال المدفوع أو من قيمة الاستثمار وخسوع

الربح الذى يزيد على ذلك للضريبة، كما أن هناك إتجاها تشريعيا يعطى الإدارة المختصة سلطة تحديد حجم الإعفاء الضريبي عن طريق النص على الحد الأقصى للعبء الضريبي الذى يمكن أن يتحمله المستثمر.

يتضح مما تقدم أن حجم الاستثمار، ومدة الحافز الضريبي يعتبران من أهم العوامل المؤثرة - كل على إنفراد - فى تحديد حجم هذا الحافز، وفى الغالب يستعين المشرع بهذه العوامل فى تحديد المعاملة التي يستحقها كل مستثمر. وبالإضافة إلى هذه العوامل يلجأ المشرع فى دول عديدة إلى أسلوب توزيع الاستثمارات بين عدة مجالات كوسيلة لتحديد حجم الحوافز الضريبية المقدمة لكل مجال على حده.

ثالثا: أثر المعاملة الضريبية فى دولة المستثمر لعوائد الاستثمار المحققة

فى الدولة المضيفة:

تقوم تشريعات بعض الدول المستضيفة للاستثمار على تعليق ما تقرره من تيسيرات أو إعفاءات ضريبية على موقف دولة المستثمر من فرض الضريبة على أرباحه المحققة فى الدولة المستضيفة لرأس المال، فإذا منح تشريع دولة إعفاءات ضريبية لمستثمرين أجانب، فمن المهم بالنسبة لها ألا تكون هذه الإعفاءات سببا لانتقال الموارد المالية من خزانة الدولة إلى خزانة دولة المستثمر، وهذا ما يحدث إذا ترتب على ما تمنحه من إعفاءات للمستثمر خضوعه لضريبة مماثلة فى دولته، الأمر الذى يعنى تنازل الدولة المضيفة عن سيادتها الضريبية لصالح دولة المستثمر. وإذا اشترط تشريع الدولة المضيفة للاستثمار إنه لى يتمتع المستثمر بالإعفاء الضريبي يجب ألا يصبح الإيراد محل الإعفاء خاضعا لضريبة مماثلة فى دولته، أو الدول التى يحول إليها الإيراد، فإن وضع المستثمر فى هذه الحالة يتحدد وفقا لأحد الاحتمالات الثلاثة التالية:

- الاحتمال الاول:

أن تفرض دولة المستثمر الضريبة على أرباحه المحققة فى الخارج بصرف النظر عن موقفه الضريبي فى الدولة المضيفة، فإذا تعرض لسداد الضريبة بالدولة المضيفة، فإنه يتعرض للإزدواج الضريبي، ولذلك فهو يتمتع بالإعفاء من الضريبة فى الدولة المضيفة فى هذه الحالة طالما أنه ملزم بدفع الضريبة فى دولته فى جميع الأحوال، وهذا الإعفاء فى هذه الحالة يمثل حافزا حقيقيا للمستثمر الذى كان معرضا للإزدواج الضريبي فى دولته.

- الإحتمال الثاني:-

حيث لا توجد ضريبة مماثلة في دولة المستثمر على إيراده المحقق في الخارج، ففي هذه الحالة يستفيد من الإعفاء المقرر في الدولة المضيفة ويعتبر الإعفاء الضريبي أيضا حافزا حقيقيا للمستثمر.

- الإحتمال الثالث:-

في ظل هذا الإحتمال يجعل تشريع دولة المستثمر معاملة أرباحه المحققة في الخارج متوقفة على مدى خضوعها للضريبة في الدولة المضيفة، فإذا قام المشروع بسداد الضريبة في الدولة المضيفة فإنه يعفى من الضريبة في دولته، والعكس يكون المشروع ملزم بأدائها إذا أعفى منها في الدولة المضيفة، ومع أن هذا الوضع يستبعد حدوث الإزدواج الضريبي، إلا أن الإعفاء المقرر في تشريع الدولة المضيفة سيكون وسيلة لنقل إيراد الضريبة من خزانتها إلى خزانة دولة المستثمر ولن يحقق الهدف منه ما دام أن المستثمر سيدفع الضريبة إما لدولته أو للدولة المضيفة، فإذا كان سيدفعها لدولته فإن تمتعه بالإعفاء في الدولة المضيفة لن يكون حافزا قويا للاستثمار بها، بل أن المستثمر قد يجد مصلحته في عدم إعفائه من الضرائب في الدولة المضيفة إذا كان معدلها أقل من معدل الضريبة في دولته، وذلك في حالة ما إذا كان الإعفاء من الأولى يعرضه لتحمل الثانية، والعكس فإن مصلحة المستثمر تقتضى إعفاءه من ضريبة الدولة المضيفة إذا كان معدلها أكبر من معدل نظيرتها في دولته.

تأسيسا على ما تقدم يخلص الباحث إلى أن ثمة عاملين يحكمان توجه الدولة في سياستها الضريبية لتشجيع الاستثمار ويتجاذبان قرارها في هذا الخصوص، العامل الأول يتمثل في ضرورة توفير إحتياجاتها من الموارد المالية، وتعتبر الضرائب من الموارد الأساسية لمواجهة أوجه الإنفاق العام، والعامل الثاني يتمثل في تطلع الدولة إلى تشجيع الاستثمارات الخاصة بهدف المساهمة في تحقيق خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية مما قد يفرض - ضمن أمور أخرى - تقرير إعفاءات أو تيسيرات ضريبية تؤدي في النهاية إلى تنازل الدولة عن جزء من حصيلتها الضريبية - وبقدر تغليب الدولة لأحد العاملين - المشار إليهما - على الآخر لتحدد المعاملة الضريبية للمشروعات الاستثمارية في مصر.

مفهوم وأهمية الحوافز الضريبية :

من الملاحظ - أنه منذ الأخذ بسياسة الإنفتاح الاقتصادي في مصر وإصدار قانون استثمار رأس المال العربي والأجنبي رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤، والمعدل بالقانون ٣٢ لسنة